



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vykazování nehmotného majetku

Reporting of Intangible Assets

Student: Bc. Jana Fajkusová

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2010



Prohlášení:

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně tabulek a příloh vypracovala samostatně.

Bc.Jana Fajkusová

V Ostravě dne 30. 4. 2010

Ráda bych poděkovala paní prof. Ing. Viole Šebestíkové, CSc. za odborné vedení při vypracování této diplomové práce a za poskytnuté konzultace.

# Obsah

|  |    |
|--|----|
| 1. Úvod .....  | 8  |
| 2. Teoretická východiska nehmotného majetku .....                | 10 |
| 2.1 Nehmotný majetek podle české legislativy .....               | 10 |
| 2.1.1 Vymezení majetku .....                                     | 12 |
| 2.1.2 Oceňování majetku .....                                    | 15 |
| 2.1.3 Odpisování majetku .....                                   | 16 |
| 2.1.4 Opravné položky .....                                      | 17 |
| 2.1.5 Inventarizační rozdíly .....                               | 18 |
| 2.1.6 Účtování majetku .....                                     | 19 |
| 2.1.6.1 Pořizování dlouhodobého nehmotného majetku .....         | 19 |
| 2.1.6.2 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku .....           | 20 |
| 2.1.6.3 Analytické a podrozvahové účty .....                     | 21 |
| 2.1.7 Emisní povolenky .....                                     | 22 |
| 2.2 Vymezení majetku dle IAS/IFRS .....                          | 23 |
| 2.2.1 Definice nehmotných aktiv .....                            | 28 |
| 2.2.2 Pořizování a oceňování nehmotných aktiv .....              | 31 |
| 2.2.3 Doba použitelnosti .....                                   | 38 |
| 2.2.3.1 Nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti .....      | 40 |
| 2.2.3.2 Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti ..... | 41 |
| 2.2.4 Likvidace a vyřazení nehmotných aktiv .....                | 42 |
| 2.2.5 SIC 32 – Nehmotná aktiva náklady na webové stránky .....   | 42 |
| 2.2.6 Zveřejnění .....   | 43 |
| 3. Analýza vykazování nehmotného majetku podle ČSÚ a IFRS .....  | 45 |
| 3.1 Vymezení nehmotných aktiv .....                              | 45 |

|   |    |
|---|----|
| 3.2 Oceňování .....   | 47 |
| 3.3 Doba a metoda odepisování .....   | 49 |
| 3.4 Snížení hodnoty aktiv .....   | 51 |
| 3.5 Náklady na vývoj internetových stránek .....                            | 53 |
| 4. Srovnání dopadů na hodnotu nehmotného majetku při přechodu na IFRS ..... | 54 |
| 5. Závěr .....  | 59 |

Seznam použité literatury

Seznam zkratek

Přílohy

# 1 Úvod

Charakteristickým rysem vývoje světové ekonomiky je globalizace, která se projevuje nárůstem přeshraničních aktivit v podobě pohybu zboží, kapitálu i pracovních sil. Spotřebitelé kupují více zahraničního zboží, roste počet firem, které obchodují na mezinárodních trzích, investoři investují čím dál více na vzdálených trzích. Především pro tyto investory jsou významné ekonomické informace, na základě kterých se mohou racionálně rozhodovat.

Základním zdrojem ekonomických informací jsou výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů a rozsáhlých vysvětlujících komentářů. Účetnictví a účetní výkaznictví založené na národní legislativě však neposkytuje informace v podobě, která by byla všem investorům srozumitelná. Těmto skupinám uživatelů je třeba poskytovat informace o podnicích v podobě, která je založena na mezinárodně uznávaných účetních zásadách a koncepcích.

V současné době existují ve světě dva systémy, které splňují uvedené požadavky. Jsou to Všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP, které jsou využívány na finančních trzích ve Spojených státech amerických a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které jsou využívány zejména evropskými podniky a evropskými trhy cenných papírů. Ač oba systémy vycházejí ze stejných zásad, existují mezi nimi jisté odlišnosti.

Základní kvalitativní charakteristiky účetních informací jsou v zákoně o účetnictví vymezeny srovnatelně s IFRS – musejí být srozumitelné, spolehlivé, srovnatelné a významné. Tyto požadavky jsou však v Koncepčním rámci vymezeny ve vztahu k účetní závěrce, zatímco v české právní úpravě jsou vyžadovány pro účetní případy a záznamy.

Cílem mé práce bude popsat a poskytnout informace v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku, jednak z pohledu Českých účetních standardů, ale především se chci zaměřit na vymezení nehmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů. Majetek je pro podnik velmi důležitý, je základní stavební jednotkou každého podniku a to i v dnešním globalizovaném světě. Proto chci ve své práci popsat, jak se majetek charakterizuje, jaké jsou způsoby jeho pořizování, oceňování, odepisování, ale i vyřazení a likvidace, z pohledu obou účetních systémů.



Na závěr se pokusím popsat významné rozdíly mezi těmito dvěma účetními systémy. Dopady na hodnotu nehmotného majetku podle ČSÚ a IFRS budu vzhledem k tomu, že je pojem nehmotná aktiva velice široký porovnávat u pouze u softwaru.

## 2 Teoretická východiska nehmotného majetku

### 2.1 Nehmotný majetek podle české legislativy

Nehmotný majetek – byl definován zákonem č. 586/1992, Sb., o dani z příjmů. Za nehmotný majetek byly považovány majetkové složky, jejichž pořizovací cena byla vyšší než 20 000 Kč v jednotlivém případě a doba použitelnosti delší než jeden rok. Do této skupiny patřili zejména licence, výrobně technické poznatky (know-how), software za předpokladu, že byl pořízen samostatně, zřizovací výdaje apod. Složky nehmotného dlouhodobého majetku, jejichž cena byla 20 000 Kč a nižší se nazývala drobný nehmotný majetek. V opatření MF pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví byl tento majetek nazýván Nehmotný investiční majetek.

K datu 1. 1. 1996 se zvyšuje hranice pro stanovení nehmotného investičního majetku na částku 40 000 Kč (novelou zákona o dani z příjmů). K dalšímu zvýšení dochází od 1. 1. 1998 a to na částku 60 000 Kč. K 1. 1. 2000 vychází i nové opatření ministerstva financí, ve kterém je pro daný okruh majetku stanoven pojem „Dlouhodobý nehmotný majetek“ a „Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“.

1. 1. 2001 byl ze zákona o dani z příjmů nehmotný majetek vypuštěn a jeho definice zůstává pouze v předpisech o účetnictví. Od 1. 1. 2002 je z opatření MF vypuštěn pojem „Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“ a veškerý majetek takto označen musí být účtován na jiném účtu. Od 1. 1. 2003 je dlouhodobý nehmotný majetek určen vyhláškou 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona o účetnictví (mimo jiného je do dlouhodobého nehmotného majetku zařazen goodwill). Od 1. 1. 2004 se nehmotný majetek opět vrací do zákona o dani z příjmů a je též definován v účetních standardech.

Účetnictví podnikatelských subjektů je upraveno v těchto účetních předpisech:

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.
- **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, novelizovaná vyhláškou č. 469/2008 Sb. (účinnost od 1. ledna 2009).

- **České účetní standardy** pro jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/202 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Pro podnikatelské subjekty jsou závazné ČÚS pro podnikatele č. 001 až 023. České účetní standardy pro podnikatele byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji<sup>1</sup> č. 11-12/1/2003 jako bod 48., tiskové opravy ve Finančním zpravodaji 2-3/2004 jako bod 17 (č. j. 281/10 565/2004). Tvorbu a vydávání zajišťuje Ministerstvo financí. Celkem bylo vydáno 23 standardů pro podnikatele, z nichž každý řeší účetní metodu a postupy účtování pro jinou oblast. Seznam Českých účetních standardů pro podnikatele je uveden v příloze č. 1.
- Standardy jsou pro účetní jednotky závazné v oblasti plnění ustanovení o účetních metodách dle zákona o účetnictví. Tím je vyloučena možnost, že by některé účetní jednotky mohly považovat standardy pouze jako doporučení a používat vlastní účetní metody a postupy účtování. Jejich porušování by bylo považováno za porušení zákona o účetnictví a tedy i sankcionováno. Zjednodušeně se dá tedy říci, že pokud účetní jednotky postupují v souladu se standardy, tak postupují i v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou.
- Problematiku dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku řeší Český účetní standard č. 013. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetní jednotkou.
- **Dalšími právními předpisy**, které upravují některá ustanovení zákona o účetnictví jako např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Nově se bude úprava účetnictví řídit i Nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002, o uplatňování Mezinárodních účetních standardů, Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES, Směrnicí 78/660/EHS ve znění směrnice 2006/46/ES a Směrnicí 83/349/EHS ve znění směrnice 2006/46/ES. Tato novelizace nabývá účinnosti 26. června 2008.

---

<sup>1</sup> Vydává Ministerstvo financí

### 2.1.1 Vymezení majetku

Základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného majetku řeší Český účetní standard č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek je podle ČÚS č. 013 vykazován v následujících položkách:

#### B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

##### B.I.1. Zřizovací výdaje

2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

V oblasti dlouhodobého nehmotného majetku standard navazuje na příslušná ustanovení vyhlášky, zejména na § 6<sup>2</sup>, který vymezuje dlouhodobý nehmotný majetek, jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou, povinně však od částky převyšující 60.000,- Kč, s výjimkou goodwillu. Dobou použitelnosti delší než jeden rok se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást dokonalejších nebo jiných postupů nebo řešení včetně doby praktického ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků.

Dlouhodobým nehmotným majetkem není drobný nehmotný s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém účetní jednotka rozhodla, že jej nebude účtovat na účtech dlouhodobého majetku do povinně stanovené částky; v takovém případě se drobný nehmotný majetek vyúčtuje při pořízení do nákladů (na účet 518 - Ostatní služby).

**Zřizovací výdaje** jsou výdaje spojené se zřízením (založením) nové účetní jednotky (např. soudní a správní poplatky a jiné úřední výlohy, výdaje na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování a nájemné). Zřizovacími výdaji jsou též výdaje, které nově vzniklá účetní jednotka uhradí jiné osobě (např. mateřské společnosti) v souvislosti se svým

---

<sup>2</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb.

zřízením. Zřizovacími výdaji není pořízení dlouhodobého majetku nebo zásob a výdaje na reprezentaci. Jako zřizovací výdaje se neúčtují náklady související s přeměnou společnosti.

**Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje** jsou výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Na tomto účtu se účtují v případě, že jsou:

- nabyty samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění,
- vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).

Věci vzniklé při pořizování dlouhodobého nehmotného majetku, zejména prototypy, modely a vzorky, pokud nejsou vyřazeny například v důsledku prodeje nebo likvidace, se v případě dalšího využití ve vlastní činnosti zaúčtují na příslušný majetkový účet. V případě variantního postupu při pořizování dlouhodobého nehmotného majetku nebo jeho části jsou součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku všechna variantní řešení.

**Software** se účtuje bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je:

- nabyt samostatně, tj. není součástí nabytého hardware a jeho ocenění,
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

**Ocenitelnými právy** jsou zejména výrobně technické poznatky (know-how), licence, předměty průmyslových práv a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv, a to jak nabývaných, tak poskytovaných.

**Goodwill** je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

**Povolenkami na emise** povolenky na emise skleníkových plynů<sup>3</sup> bez ohledu na výši ocenění a preferenční limity

**Preferenčními limity** zejména individuální referenční množství mléka<sup>4</sup>, individuální produkční kvóty a individuální limit premiových práv bez ohledu na výši ocenění; u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšily její významnost.

**Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek** obsahuje pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

**Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek** zahrnují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

**Technické zhodnocení**<sup>5</sup> se také považuje za nehmotný majetek. Technickým zhodnocením rozumíme výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu dlouhodobého nehmotného majetku, pokud po ukončení převýší u jednotlivého majetku částku 40 000,- Kč. Za technické zhodnocení se považují i výdaje nepřevyšující stanovenou částku, pokud je účetní jednotka nevykazuje v položce dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

Věci vzniklé při pořizování dlouhodobého nehmotného majetku, zejména prototypy, modely a vzorky, pokud nejsou vyřazeny například z důvodu prodeje nebo likvidace, se v případě dalšího využití ve vlastní činnosti zaúčtují na příslušný majetkový účet. V případě variantního postupu při pořizování dlouhodobého nehmotného majetku nebo jeho části jsou součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku všechna variantní řešení

---

<sup>3</sup> § 2 odst. 1 zákona 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů.

<sup>4</sup> Zákon č. 256/200 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů.

<sup>5</sup> §33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje u technického zhodnocení

### 2.1.2 Oceňování majetku

Majetek se oceňuje k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

Dlouhodobý nehmotný majetek se v účetnictví oceňuje:

- a) pořizovací cenou u nakoupeného majetku,
- b) vlastními náklady u majetku vytvořeného vlastní činností,
- c) nebo reprodukční pořizovací cenou, pokud je nižší.

**Pořizovací cenu** tvoří cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením. Pořizovací cenou se oceňuje nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Do pořizovací ceny vstupují zejména náklady na přípravu a zabezpečení dlouhodobého majetku, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, dopravné, montáž, clo, atd.

**Vlastními náklady** se rozumí veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností. Pokud vytvoření majetku přesahuje více než jedno účetní období, zahrnují se do vlastních nákladů i nepřímé náklady správního charakteru. Vlastními náklady se tedy oceňuje nehmotný majetek vytvořený vlastní činností.

**Reprodukční pořizovací cenou** je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek v případech bezúplatného nabytí nebo majetek, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Dále se touto cenou ocení i vklad dlouhodobého nehmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny, a dlouhodobý nehmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený.

Trvalé snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje prostřednictvím opravek na účty účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku. K tomu je nutné opravit odpisový plán.

### **2.1.3 Odpisování majetku**

Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku. U dlouhodobého nehmotného majetku se provádí účetní odpisy a pro účely stanovení daňového základu se stanoví daňové odpisy. Účetní odpisy dávají účetní jednotce přehled o skutečném opotřebení majetku nezávisle na tom, co dovolují daňové odpisy. U daňových odpisů se jedná o odpisy roční. Daňový odpis ve výši ročního odpisu lze uplatnit u dlouhodobého majetku evidovaného v majetku účetní jednotky ke konci příslušného zdaňovacího období.

Dlouhodobý nehmotný majetek odpisují účetní jednotky, které mají k tomuto majetku vlastnické nebo jiné právo. Nebo hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků. Majetek odpisují i účetní jednotky, které jej úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o nájmu, smlouvy o výpůjčce nebo na základě smlouvy o finančním leasingu.

Dlouhodobý majetek se odpisuje z ocenění stanoveného zákonem postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vymezen i jinak než jen ve vazbě na čas, například na výkony nebo dobu upotřebitelnosti. Účetní jednotky povinně sestavují odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Dále se odpisuje dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyла právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby, majetek odpisuje i oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje. Odepisuje se i technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku na svůj účet technické zhodnocení, technické zhodnocení drobného nehmotného majetku, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění a preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonu.



Odpisy se účtují na vrub účtů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a ve prospěch účtů účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku. Výjimkou jsou odpisy záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Zůstatková cena odpisovaného dlouhodobého majetku je rozdílem mezi oceněním majetku a oprávkami odpisovaného dlouhodobého majetku, které se vytvářejí podle účetních odpisů.

Odpisy záporného goodwillu se účtují rovnoměrně 60 měsíců na vrub účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a ve prospěch účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy. Odpisy postupného umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují rovnoměrně 180 měsíců, při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a ve prospěch účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku. V případě záporného oceňovacího rozdílu se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku a ve prospěch účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy.

Neodepisuje se nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, najatý či obdobně užívaný dlouhodobý nehmotný majetek, není-li zákonem nebo vyhláškou stanoveno jinak a emisní povolenky.

#### **2.1.4 Opravné položky**

Problematiku opravných položek řeší Český účetní standard č. 005 Opravné položky.

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. Vytvářejí se pouze k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí, pouze když snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů na základě inventarizace, kterou se zjistí, že ocenění majetku je nižší než ocenění majetku zachycené v účetnictví na příslušných majetkových účtech. Opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše.

Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku. Pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravnou položku.

O přechodném snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje v rámci uzavírání účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku. Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení opravek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní. Při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší vyúčtováním ve prospěch příslušného nákladového účtu.

### **2.1.5 Inventarizační rozdíly**

Inventarizační rozdíly jsou upraveny Českým účetním standardem č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizaci provádí účetní jednotky k okamžiku, ke kterému sestavují řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a pro účely podání návrhu na vyrovnání.

Inventarizačními rozdíly jsou rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem, kdy skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko nebo skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek. Inventarizační rozdíly se vyúčtovávají do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly odpisovaného dlouhodobého majetku zaúčtují v případě, že se jedná o manka, zůstatková cena majetku se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému; majetek se vyřadí. Pokud se jedná o přebytek, zaúčtuje se inventarizační rozdíl na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku.

## **2.1.6 Účtování majetku**

### ***2.1.6.1 Pořizování dlouhodobého nehmotného majetku***

Dlouhodobý nehmotný majetek se pořizuje především koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem, vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek nebo přímo na vrub účtu účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Nevyfakturované dodávky dlouhodobého majetku se účtují ke konci rozvahového dne jako dohadné položky pasivní na vrub účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a ve prospěch účtu účtové skupiny 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv.

Uvedení majetku a technického zhodnocení do užívání, pokud už majetek a technické zhodnocení nebylo zaúčtováno přímo do účtových skupin 01, se účtuje na vrub účtu účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek se souvztažným zápisem ve prospěch účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

Dotace poskytnutá na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Příjem dotace se účtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a na vrub účtu účtové skupiny 22 – Účty v bankách.

Náklady charakteru technického zhodnocení na cizím dlouhodobém nehmotném majetku může v průběhu jeho pořizování účetní jednotka účtovat na účet účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, ale pouze v případě, že se prokazatelně má stát nájemcem dlouhodobého hmotného majetku nebo jeho příslušné části a následně bude technické zhodnocení odepisovat. Vlastník dlouhodobého nehmotného majetku neúčtuje náklady charakteru technického zhodnocení v průběhu pořizování dlouhodobého nehmotného majetku. Technické zhodnocení odpisované nájemcem se účtuje na stejném účtu jako pronajatý majetek. V případě finančního leasingu se účtuje na účet, na kterém se bude účtovat majetek převzatý nájemcem do vlastnictví. Náklady charakteru technického zhodnocení, které za účetní období nepřevýší částku 40 000 Kč, lze účtovat jako technické zhodnocení, ostatní služby v případě dlouhodobého nehmotného majetku.

#### ***2.1.6.2 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku***

Dlouhodobý nehmotný majetek se vyřazuje hlavně prodejem, likvidací, bezúplatným převodem, darováním, vkladem dlouhodobého nehmotného majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání.

Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje na vrub účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a ve prospěch účtu účtové skupiny 01. Zůstatková cena dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje v případě prodeje, bezúplatného převodu nebo manka a škody na vrub účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady.

„ Pokud by šlo o škodu způsobenou živelnou událostí, měla by být škoda zúčtována do oblasti mimořádných nákladů, tj. do skupiny 58.“<sup>6</sup>

Likvidace se zaúčtuje na vrub účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů. Pokud se účetní jednotka rozhodne vyřadit dlouhodobý nehmotný majetek vkladem do jiné obchodní společnosti nebo družstva, tak bude účtovat na vrub účtu účtové skupiny 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva. V případě převodu dlouhodobého nehmotného majetku z podnikání do osobního užívání se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 49 – Individuální podnikatel a ve prospěch účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku. Při vyřazení nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje na vrub shodných účtu, jako při vyřazení dokončeného dlouhodobého majetku a ve prospěch účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

### **2.1.6.3 Analytické a podrozvahové účty**

Analytické účty se vedou podle Českého účetního standardu č. 001 Účty a zásady účtování na účtech.

Účetní jednotka vede analytické účty podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného majetku, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech počítače. Kniha analytických účtů slouží k identifikaci majetku a obsahuje název, popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na účet účtové skupiny 01, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, částky účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, datum a způsob vyřazení. U majetku, k němuž účetní jednotka nemá vlastnické právo nebo je zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastník majetku, zástavní věřitel, účastník věcného břemene, výše dotace a další údaje prokazující úplnost účetního případu.

---

<sup>6</sup>MÜLLEROVÁ, L.; VOMÁČKOVÁ, H.; DVOŘÁKOVÁ, D. Účetní předpisy pro podnikatele. Praha: ASPI, 2009. s.390

Analytické účty se vedou odděleně za najatý majetek, technické zhodnocení najatého majetku, jež odpisuje nájemce, vypůjčený dlouhodobý nehmotný majetek, který odepisuje vypůjčitel.

Pro podrozvahové účty se používají účtové skupiny 75 až 79. Na těchto účtech se sledují důležité skutečnosti, které jsou podstatné pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít. Především využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu, evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), o majetku a technickém zhodnocení při dotaci ve výši 100 %. Na podrozvahových účtech se sledují zejména přijaté hypotéky, najatý majetek, majetek přijatý do úschovy, poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky, poskytnutá zástavní práva a věcná břemena a převedená zajištění, pokud se o nich neúčtuje v účtové skupině 01, přijatá zástavní práva a věcná břemena a přijatá zajištění, závazky z leasingu a pohledávky z leasingu.

### **2.1.7 Emisní povolenky**

Problematiku povolenek na emise a obchodování s nimi upravuje zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, který byl vydán v souladu s dohodami v rámci Evropské unie. Cílem tohoto zákona je ekonomickými nástroji regulovat množství emisí skleníkových plynů, které jsou vypouštěny do ovzduší účetními jednotkami jako odpad vznikající v určitých druzích výrob. Povolení je zákonem definováno jako rozhodnutí, kterým se povolují v rozsahu získaných povolenek emise skleníkových plynů, a kterým se stanoví podmínky jejich zjišťování, vykazování a ověřování. Povolenka představuje majetkovou hodnotu odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tuny oxidu uhličitého. Zákon č. 695/2004 Sb. Vymezuje první obchodování období s povolenkami jako tříleté období od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2007 včetně, další obchodovní období jsou vždy určena na dobu pěti let.

Povolenky, které byly účetní jednotce přiděleny, může buď využít, prodat nebo jinak převést na jinou osobu, povolenky se však nemohou stát nepeněžním vkladem do základního kapitálu obchodní společnosti. Povolenky nemohou být, na rozdíl od ostatních aktiv účetní jednotky, předmětem zástavního práva.

## 2.2 Vymezení majetku dle IAS/IFRS

### Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Růst nadnárodních společností a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu vyvolal potřebu nadnárodních, celosvětově platných účetních norem, které by nevycházely z národní úpravy jediné země, jako tomu je u US GAAP<sup>7</sup>, ale které by byly vypracovány již jako světové účetní standardy. Takovým požadavkům vyhovují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS<sup>8</sup>)

### Historie standardů

K prvnímu kroku směřujícímu ke všeobecné harmonizaci došlo v roce 1973, kdy vznikla soukromá instituce – Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC<sup>9</sup>). Měl sídlo v Londýně. Vznikl na základě společné dohody profesních organizací zakládajících zemí (Kanady, USA, Velké Británie, Austrálie, Francie, Německo, Nizozemí, Japonsko a Mexiko), jeho hlavním cílem bylo vypracovat ucelený soubor účetních standardů pro účetní výkaznictví, který by byl celosvětově akceptován.

Časem dosáhl IASC významného postavení, o jeho práci se začala zajímat celá řada mezinárodních organizací. Rada IASC se pravidelně schází s mezinárodní poradní skupinou, ve které jsou zástupci jak zhotovitelů, tak uživatelů účetních výkazů, ale i představitelé institucí připravujících standardy a pozorovatelé mezivládních organizací. Jde především o tak významné instituce jako je například Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO<sup>10</sup>), Mezinárodní obchodní komora, OSN, Mezinárodní bankovní asociace, Světová banka, Evropská komise, americký Výbor pro účetní standardy, atd.

Konec 90. let byl významným mezníkem ve vývoji standardů, v tomto období se podařilo uzavřít mezi Výborem pro mezinárodní účetní standardy IASC a Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry IOSCO dohodu o podmínkách, za nichž komise doporučí standardy svým členským burzám. Úkolem bylo vytvořit takový společný pracovní program, jehož

---

<sup>7</sup> Generally Accepted Accounting Principles

<sup>8</sup> International Financial Reporting Standards

<sup>9</sup> International Accounting Standards Committee

<sup>10</sup> International Organization of Securities Commissions

cílem by bylo shodnout se na souboru a obsahu nejdůležitějších účetních standardů, podle kterých by firmy, s jejichž cennými papíry se obchoduje na světových burzách, sestavovaly účetní výkazy. IASC usilovně pracoval na splnění podmínek, ale IOSCO dlouho nevydal výrok, zda byly podmínky splněny. V polovině roku 2000 byl vydán kladný výrok, kterým se pro Mezinárodní účetní standardy otevřela zcela nová etapa.

Koncem roku 2000 přijal IASC (již pod novým označením IASCF<sup>11</sup>) novou strukturu. Stálý interpretační výbor (SIC<sup>12</sup>), jehož cílem je napomáhat hlubšímu a jednoznačnějšímu chápání účetních standardů, byl doplněn o Poradní sbor a o Radu pro tvorbu účetních standardů (IASB<sup>13</sup>), která je hlavním výkonným orgánem. Dále vytvořil Správní výbor, který má 19 členů z různých geografických a funkčních prostředí. Úkolem tohoto výboru je dohlížet na rozpočet a zodpovídat za statutární změny. Došlo i k přejmenování některých původních názvů. Aby byla zdůrazněna skutečnost, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví bylo označení celého souboru IAS změněno na IFRS. Stávající standardy označené IAS zůstávají nadále v platnosti až do doby jejich novelizace či zrušení. Nové a aktualizované standardy budou vydávány pod označením IFRS.

Tvorba standardů je nově svěřena Radě (IASB). Jejím úkolem je jak novelizace většiny IAS, tak řešení řady projektů. Jedním z mnoha projektů, kterými se Rada zabývá je i konvergence s dalším světově uznávaným souborem standardů účetního výkaznictví – US GAAP.

### **Struktura Mezinárodních účetních standardů**

Struktura IFRS je následující:

- **Úvod** – definuje účel IASB, Rady a níčího orgánu Rady, pracovní postupy IASB při tvorbě IFRS a stanovy nadace Rady pro IFRS
- **Předmluva k výkladu standardů** – cílem předmluvy je stanovení úkolů a pracovních postupů IASB:
  - a) vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány

---

<sup>11</sup> International Accounting Standards Committee Foundation

<sup>12</sup> Standing Interpretations Committee

<sup>13</sup> International Accounting Standards Board



- kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,
- b) prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
  - c) aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení.
- **Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů** – je základním teoretickým východiskem IFRS:
    - a) vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,
    - b) přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS,
    - c) je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů,
    - d) nemá přednost před IAS/IFRS – neruší ani nezakazuje žádný IAS/IFRS
  - **Účetní standardy (IAS/IFRS),**
  - **Interpretace standardů (SIC/IFRIC).**

### **Přehled standardů IAS/IFRS upravujících majetek**

Standardem, kterým se upravuje vykazování a oceňování dlouhodobého nehmotného majetku v účetních závěrkách podniků, je standard **IAS 38 – Nehmotná aktiva**.

Se standardem souvisí interpretace SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky

### **Nehmotná aktiva dle IAS 38**

Standart IAS 38 byl předmětem novelizace, která vstoupila v platnost 31.3.2004. Zásadní změnou oproti původní verzi standardu je skutečnost, že původní verze IAS 38 požadovala odpisy všech nehmotných aktiv, zatímco novelizovaná verze člení nehmotná aktiva na aktiva s konečnou a neurčitelnou dobou životnosti. Odpisují se pouze nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti.

Cílem tohoto standartu je určit pravidla pro oceňování, zachycování a vykazování nehmotných aktiv, která nejsou upravena prostřednictvím jiných standardů. V působnosti tohoto standardu nejsou:

- nehmotná aktiva, která spadají do působnosti jiného standardu,
- finanční aktiva, která jsou definována standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování,

- průzkum a hodnocení nerostných zdrojů, což je předmětem IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů, poněvadž tyto činnosti jsou natolik specifické, že vyvolávají transakce, které je nutné řešit zcela odlišným způsobem,
- výdaje na průzkum nebo využití a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

Za nehmotná aktiva, která spadají do působnosti jiného standardů, jsou považována:

- nehmotná aktiva držená za účelem jejich prodeje nebo opakovaného prodeje v rámci běžné činnosti účetní jednotky (IAS 2 – Zásoby a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení),
- odložené daňové pohledávky nejsou považovány za nehmotné aktivum a odložená daň je upravena prostřednictvím IAS 12 – Daně ze zisku,
- leasing (IAS 17 – Leasingy),
- aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19 – Zaměstnanecké požitky),
- finanční aktiva (IAS 27 – Konsolidovaná a separátní účetní závěrka, IAS 28 – Investice do přidružených podniků, IAS 31 – Investice do společných podniků),
- goodwill pořízený v rámci podnikové kombinace (IFRS 3 – Podnikové kombinace),
- odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele, stanovených pojistnými smlouvami (IFRS 4 – Pojistné smlouvy),
- dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti),
- nehmotná aktiva, která jsou nedílnou součástí pozemků, budov nebo zařízení (operační systém počítače, software pro počítačem řízené stroje), na které se vztahuje IAS 16 – pozemky, budova a zařízení

Naopak za nehmotná aktiva, která jsou upravena podle IAS 38 jsou považována i aktiva, která jsou obsažena na hmotném nosiči, pokud je nehmotná složka významnější (software pro vedení účetnictví). Významnou oblastí, kterou standard upravuje, jsou výdaje na reklamu, zaškolení a na výzkum a vývoj.

## Základní pojmy

IAS 38 vymezuje pro účely oceňování, účetní zachycování a vykazování nehmotných aktiv tyto pojmy:

- **nehmotné aktivum** je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu,
- **náklad na pořízení aktiva** (pořizovací cena) je množství peněz nebo peněžních ekvivalentů zaplacených za aktivum nebo reálná hodnota jiného předaného aktiva v okamžiku pořízení nebo výstavby daného aktiva, nebo částka připsaná tomuto aktivu ve chvíli je výchozího uznání podle zvláštních požadavků jiných standardů,
- **účetní hodnota** je částka, ve které je aktivum vykazováno v účetnictví po odečtení oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty,
- **amortizace** (odpisování nehmotných aktiv) je systematické snižování odepsané částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti,
- **odpisovatelná částka** je pořizovací cena aktiva snižená o zbytkovou hodnotu,
- **výzkum** je počáteční plánované zkoumání za účelem získání nových vědeckých a technických znalostí,
- **vývoj** je uplatňování poznatků z výzkumu nebo jiných znalostí za účelem výroby nových zlepšených materiálů, produktů, zlepšení designu apod. před komerčním využitím,
- **reálná hodnota** je částka, za kterou aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek,
- **specifická hodnota pro podnik** je současná hodnota výsledků peněžních toků, kterou podnik očekává, že obdrží z nepřetržitého používání aktiva a z jeho vyřazení na konci doby použitelnosti,
- **ztráta ze snížení hodnoty** je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelné hodnota,
- **aktivní trh** je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:
  - a) položky obchodovatelné na trhu jsou stejnorodé,
  - b) obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci,
  - c) informace o cenách jsou veřejně dostupné,

### 2.2.1 Definice nehmotných aktiv

Nehmotné aktivum je definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, držené pro:

- využití ve výrobě,
- dodávku zboží nebo služeb,
- pronájem ostatním,
- administrativní účely,

které je ovládané účetní jednotkou a přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.

Podmínky pro rozpoznání a vykázání nehmotných aktiv v rozvaze jsou v IAS 38 definovány podrobně a přísně, proto ne všechn majetek nehmotné povahy splňuje tyto kritéria a může být vykázán v rozvaze.

Společnost smí v rozvaze vykázat nehmotné aktivum, pouze pokud je splněna definice nehmotného aktiva, včetně jejích atributů (identifikovatelnou, kontrola, budoucí užitek), a zároveň pokud jsou splněna kritéria pro vykázání nehmotného aktiva v rozvaze. Kritéria pro vykázání nehmotného aktiva v rozvaze jsou tato:

- je pravděpodobné, že očekávaný ekonomický prospěch související s daným aktivem poplyne do společnosti,
- Pořizovací cenu aktiva lze spolehlivě určit,

#### ***I. Identifikovatelnost***

Nehmotný majetek se identifikuje na základě jednoho z těchto kritérií:

- vyplývá nebo vzniká ze zákona či smlouvy (ze zákona vymahatelné) či jiné podobné úpravy,
- nevyplývá ze zákona či dohody, ale lze jej oddělit od jednotky (prodat, převést, pronajmout, licencovat či vyměnit), a to buď samostatně, nebo v kombinaci s jiným majetkem,
- není oddělitelný od jednotky, ale vyplývá z rozdílu mezi reálnou hodnotou čistého majetku koupeného podniku a částkou za něj zaplacenou.

„Kritérium oddělitelnosti testuje, zda je společnost schopna oddělit nehmotné aktivum od ostatních aktivit a zacházet s ním jako se samostatným aktivem.“<sup>14</sup>

Jakmile se položky nehmotného majetku identifikují, zaúčtují se a vykážou použitím dostatečně popisných názvů.

#### **Mezi zákonný nehmotný majetek patří:**

- Patenty: vědecké objevy, technologie, výrobní procesy, obchodní metodiky, software, apod.
- Autorská práva: literární díla, hudební a divadelní díla, audiovizuální díla, obrázky, fotografie, software vytvořený na prodej
- Obchodní symboly, názvy, značky a známky: loga, reklamní písničky, reklamní slogany, firemní oblečení, internetové adresy

#### **Mezi smluvní nehmotný majetek patří:**

- Smlouvy, kontrakty a dohody: se zaměstnancem, se zákazníkem, o výrobě, pronájem regálů, franchising
- Licence: vysílání, provozní, licenční poplatky a honoráře, koupený software
- Práva a povolení: na stavbu nebo rozvoj, přistávat, těžit, vrtat, znečišťovat, vybírat mýtné, užívat silniční tahy a komunikace
- Povinnosti a nároky: právo vybírat splátky, přijaté zakázky, naplánovaná výroba, bankovní účty, úvěrové linky, garance, pojistné dohody

#### **Mezi nehmotný majetek vyplývající z technologie patří:**

- Nepatentovaná technologie: výrobní procesy, výrobní linky, stroje vyrobené na zakázku, obchodní tajemství, tajné recepty a formule, software vytvořený pro vlastní potřeby

#### **Mezi nehmotný majetek vyplývající ze vztahů patří:**

- Seznamy: seznam zákazníků, poštovní seznam, seznam dodavatelů
- Vztahy: distribuční kanály, spedice, nesmluvní vztahy se zákazníky
- Systémy a služby: systém dodávání, síť služeb zákazníkům, síť opraven výrobků
- Záznamy: právní, zdravotní, úvěrové, služeb, zkušeností se zákazníky

---

<sup>14</sup> KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX 2009. s. 309

- Dokumentace: databáze, projekty, nákresy, školící materiály, opravné manuály, procesní manuály

Pokud položka spadající pod IAS 38 nesplňuje definici nehmotných aktiva, je částka na ni vynaložená účtována okamžitě do nákladů.

## ***II. Kontrola***

Kontrola (ovládání) znamená schopnost získat z příslušného aktiva budoucí ekonomický užitek a zároveň možnost zamezit přístupu jiným společností k tomuto užítku. Nejběžnějším způsobem jak lze kontrolu prokázat je existence zákonných práv, která jsou soudem vymahatelná. Může jít o různé licenční smlouvy, autorská práva, smlouvy o mlčenlivosti zaměstnanců, smlouvy o utajení nabytých informací apod. Existence těchto zákonných práv však není nutnou podmínkou pro prokázání kontroly. Lze ji získat i jiným způsobem.

„Naopak například odborné znalosti zaměstnanců společnosti, loajalita zákazníků, výhody z dlouhodobých školení personálu nebo podíl na trhu nesplňují kritérium kontroly, protože je přinejmenším sporné, že ekonomický užitek skutečně poplyne do konkrétní společnosti“<sup>15</sup>

## ***III. Budoucí ekonomický užitek***

Nehmotná aktiva musí vedle identifikovatelnosti a kontroly splňovat i třetí kritérium, kterým je budoucí ekonomické užítky. Pokud by tomu tak nebylo, nelze příslušnou položku vykazovat jako nehmotné aktivum.

Budoucí ekonomické užítky zahrnují:

- tržby z prodeje výrobků a služeb,
- úspory nákladů,
- jiné užítky vyplývající z využívání nehmotných aktiv podnikem.

„Koupený patent na lék, který není etické vyrábět, není aktivem,“<sup>16</sup>

<sup>15</sup> KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX 2009. s. 310

<sup>16</sup> FICBAUER, J; FICBAUER, D. Mezinárodní účetní a daňové standardy . Ostrava: KEY 2007. s. 124

### 2.2.2 Pořizování a oceňování nehmotných aktiv

Standard IAS 38 požaduje, aby každá položka, kterou podnik vykáže v rozvaze jako nehmotné aktivum, splňovala následující kritéria:

- položka musí splňovat definici nehmotného aktiva,
- musí být pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky z nehmotných aktiv poplynou do podniku,
- pořizovací cenu aktiva lze spolehlivě stanovit.

V případě, že tato kritéria nejsou splněna, ale přesto příslušná položka naplňuje definici nehmotného aktiva, podnik ji nesmí uznat a vykázat jako nehmotné aktivum v rozvaze.

Pro stanovení pravděpodobnosti očekávaného budoucího ekonomického prospěchu má management použít rozumný úsudek, který odráží ekonomické podmínky, jež budou existovat po dobu použitelnosti aktiva. Tento úsudek má být podložen fakty, která jsou k dispozici v okamžiku posuzování aktiva. Větší váha se přikládá externím důkazům.<sup>17</sup>

Standard IAS 38 rozlišuje různé způsoby vzniku či pořízení nehmotných aktiv. Nehmotná aktiva mohou být pořízena následujícími způsoby:

- samostatným pořízením,
- v rámci podnikové kombinace jako součást čistých aktiv,
- prostřednictvím státní dotace,
- směnou za jiné nepeněžní aktivum,
- vytvořená podnikem,
- vnitřně vytvořený goodwill.

#### Ocenění v okamžiku pořízení

Nehmotný majetek se oceňuje podle hodnoty pořízení, bez ohledu na to, zda se pořídil samostatně, či v rámci obchodní akvizice.

---

<sup>17</sup> LOJA, R.; VOJÁČKOVÁ, H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha: Balance, 2005.

Při pořízení se samostatně pořízená nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou, která je tvořena:

- nákupní cenou aktiv, včetně cla a nevratných daní<sup>18</sup>,
- všemi náklady přímo přiřaditelnými, které byly vynaloženy do okamžiku uvedení aktiva do provozuschopného stavu,
- v návaznosti na novelu IAS 23 i úroky spojené s pořízením nehmotného aktiva,

### **Pořízení při obchodní akvizici**

Pokud jedna firma koupí druhou, nekupuje podle IFRS její účetnictví, ale firmu samotnou. V okamžiku akvizice dosavadní účetní jednotka přestává existovat – nahrazují ji majetkové (závazkové) položky, které kupující strana:

- identifikovala
- zaúčtovala
- ocenila tak, jak vyžaduje IFRS

Tímto nehmotným aktivem může být např. obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj.

Cílem je rozpoznat všechna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu.

Pokud došlo k nabytí nehmotných aktiv jako důsledek podnikové kombinace, jsou nehmotná aktiva oceněna v reálné hodnotě k datu akvizice. Při koupi podniku nabyvatel uzná a vykáže i taková nehmotná aktiva, která původní podnik ve své závěrečné vykazovací zprávě nevykazoval, pokud splňují podmínky rozpoznání nehmotných aktiv. Jedná se o:

- možnost spolehlivého určení reálné hodnoty, existuje-li trh s daným aktivem,
- spolehlivý odhad reálné hodnoty na základě minulých transakcí týkajících se obdobných aktiv nebo na základě minulých transakcí týkajících se obdobných aktiv nebo na základě diskontování budoucích příjmů
- možnost určení hodnoty nabývaného aktiva

---

<sup>18</sup> např. Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních



## **Zjištění reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v rámci podnikové kombinace**

Reálná hodnota nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci musí být spolehlivě ocenitelná, aby mohla být vykázána odděleně od goodwillu.

Jsou i případy, kdy je nehmotné aktivum oddělitelné od podniku, ale společně s jiným hmotným nebo nehmotným aktivem. Standard uvádí jako příklad název časopisu, který nelze prodat odděleně od databáze předplatitelů, nebo obchodní značka minerální vody související s příslušným pramenem. Nabyvatel tak vykazuje tato aktiva jako aktivum jedno. Podobně lze u nabyvatele vykázat i vzájemně se doplňující aktiva, pokud reálné hodnoty jednotlivých aktiv nelze spolehlivě určit. Podmínkou ovšem je podobná doba použitelnosti všech aktiv, které mají být vykázány jako jedna položka.

Pokud účetní jednotka nabyla projekt probíhajícího výzkumu a vývoje, je tento projekt zachycen jako nehmotné aktivum. Pokud jsou v souvislosti s tímto projektem vynakládány další ekonomické zdroje, jsou zachyceny jako:

- výdaje spojené s výzkumem jako náklady období,
- výdaje spojené s vývojem jako náklad období, pokud nesplňují podmínku pro vykázání jako nehmotné aktivum,
- zvýšení účetní hodnoty nabytého projektu, pokud tyto výdaje splňují kritéria pro vykázání jako nehmotné aktivum,

## **Nehmotná aktiva pořízená prostřednictvím státní dotace**

IAS 38 se dotýká možnosti, kdy podnik získává nehmotné aktivum buď zadarmo, nebo za určitou zlomkovou cenu jeho celkové hodnoty přímo od státu formou vládní nebo státní dotace. V tomto případě postupuje účetní jednotka při zachycení tohoto nehmotného aktiva v souladu s IAS 20- Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Jedná se například o letištní přistávací práva, licence pro vysílání, dovozní kvóty, emisní povolenky.

Účetní jednotky může:

- prvotně uznat nehmotné aktivum i státní dotaci v reálné hodnotě (pokud tuto reálnou hodnotu lze určit),
- prvotně uznat nehmotné aktivum v nominální hodnotě zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho využití

## **Nehmotná aktiva pořízená směnou za jiná nepeněžní aktiva**

Nehmotné aktivum lze získat rovněž výměnou jednoho nepeněžního aktiva za jiné nepeněžní aktivum, případně může docházet ke kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv.

Pořizovací cena takového nehmotného aktiva je vyjádřena reálnou hodnotou získaného aktiva, ale pouze v případě, že splňuje následující podmínky:

- transakce má komerční povahu (vznikl zisk nebo ztráta),
- parametry peněžních toků plynoucích ze získaného aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva,
- hodnota pro účetní jednotku se v důsledku transakce změní,
- změny jsou významné ve srovnání s reálnou hodnotou předaného aktiva,

Nelze-li reálnou hodnotu získaného nehmotného aktiva určit, využije se reálná hodnota poskytnutého aktiva.

## **Goodwill vytvořený vlastní činností**

Goodwill vytvořený vlastní činností představují výdaje, které generují budoucí ekonomické užitky. Standard výslovně zakazuje uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností jako aktiva., protože nesplňuje podmínku identifikovatelnosti, to znamená, že ho nelze oddělit od podniku a ani nepochází ze smluvních nebo zákonných práv. Navíc takto vytvořený goodwill nelze ani spolehlivě ocenit.

## **Nehmotná aktiva pořízená vlastní činností**

V praxi je velmi obtížné určit, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria uznání vymezená v IAS 38. tedy zda nehmotné aktivum je:

- identifikovatelné a vytváří očekávané budoucí ekonomické užitky,
- a lze spolehlivě určit náklady na pořízení

Standard nedovoluje aktivovat náklady na obchodní značky, názvy periodik apod.

Vedle výše uvedených obecných podmínek musí nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností splňovat i další požadavky pro jejich uznání a vykázání. Především musí účetní jednotka rozlišit, zda se jedná o fázi výzkumu nebo vývoje.

**Fáze výzkumu** – jedná se o činnosti směřující k získání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků apod., včetně vyhodnocení výsledných variant.

**Fáze vývoje** – pro identifikaci fáze vývoje je nutné předpokládat budoucí dokončení a jistotu budoucího efektu. Když je prokazatelné, že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a v budoucnu bude přinášet užitek, je aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady, které byly vynaloženy od okamžiku, kdy vstoupilo do fáze vývoje

V případě, že podnik není schopen rozlišit tyto dvě fáze, je celý projekt považován za fázi výzkumu.

Za pořizovací náklady nehmotného aktiva pořízeného vlastní činností standard považuje výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnila kritéria pro jeho uznání. Do těchto nákladů nelze zahrnout náklady, které byly dříve zachyceny jako náklady období, tzn. zákaz zpětné aktivace.<sup>19</sup>

Mezi náklady nehmotného aktiva pořízeného vlastní činností může účetní jednotka zahrnout:

- materiálové náklady a náklady na služby, které vznikly v souvislosti s vytvářením nehmotného aktiva,
- mzdové a jiné náklady vynaložené v souvislosti s vytvářením nehmotného aktiva, které jsou definovány v souladu s IAS 19 – Zaměstnanecké požitky,
- poplatky za registraci zákonného práva,
- odpisy,
- úroky zachycené v souladu s IAS 23 – výpůjční náklady,

Mezi náklady nehmotného aktiva pořízeného vlastní činností nelze považovat:

- všeobecné režijní náklady
- neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty,
- výdaje na zaškolení zaměstnanců v souvislosti s používáním aktiva

---

<sup>19</sup> KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX 2009. s. 325

## **Ocenění v průběhu držení aktiva**

Následně vynaložené náklady související s vykázaným aktivem jsou technickým zhodnocením, pokud zvýší užitek, který z aktiva plyne, a jsou spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. IAS 38 umožňuje účetním jednotkám v průběhu držení nehmotného aktiva oceňovat tato aktiva pomocí modelu historických cen nebo přeceňovat na reálnou hodnotu. Zvolený model musí účetní jednotka používat vždy pro celou skupinu nehmotných aktiv. Není možné, aby obdobná nehmotná aktiva spadající do jedné třídy byla oceňována jak pomocí historických cen, tak přeceňovanou částkou.

Za skupinu nehmotných aktiv standard považuje aktiva s podobnou podstatou a využitím. Tyto třídy mohou představovat např. obchodní jména a značky, počítačový software, licence, autorská práva, nehmotná aktiva ve vývoji, apod.

### **Model historických cen**

Aplikací tohoto modelu vykazuje podnik v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum ve výši pořizovacích nákladů snížených o veškeré kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty od okamžiku jeho prvotního zachycení v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

### **Model přecenění na reálnou hodnotu**

Při použití tohoto modelu nelze přeceňovat nehmotná aktiva, která nebyla původně uznána a aktiva, která byla při výchozím uznání oceněna jinak než prostřednictvím pořizovacích nákladů.

Prostřednictvím této metody dochází k periodickému přeceňování na úroveň reálné hodnoty aktiva k datu přecenění. Účetní jednotka vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v přeceněné hodnotě. Frekvence přecenění je závislá na vývoji tržních cen tak, aby se účetní ocenění významně nelišilo od aktuální výše reálné hodnoty, která odpovídá cenám na aktivním trhu. Po přecenění se aktivum déle odpisuje.

Model přecenění lze použít v případech, kdy do pořizovacích nákladů nebyly uznány všechny náklady spojené s daným aktivem, protože aktivum nesplňovalo kritéria pro jeho rozpoznání.

Základní podmínkou pro aplikaci modelu přecenění je existence aktivního trhu. Ve skutečnosti pro řadu položek nehmotných aktiv aktivní trh neexistuje. Cena zaplacená za určité nehmotné aktivum tak nemůže být dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty. Důvodem neexistence aktivního trhu je, že každé z těchto aktiv je jedinečné a případné transakce jsou sjednávány mezi individuálními kupujícími a prodávajícími. Pokud aktivní trh pro příslušnou skupinu nehmotných aktiv neexistuje, nelze model přecenění pro celou skupinu použít a je možno tato aktiva vykazovat pouze v historických cenách snížených o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Pokud dojde k tomu, že během používání aktiva již nelze určit reálnou hodnotu odkazem na aktivní trh, je účetní hodnotou hodnota určená na základě posledního přecenění, snížená o všechny následně kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Tato skutečnost, ale může znamenat i to, že mohlo dojít ke znehodnocení aktiv a je třeba je testovat na snížení hodnoty podle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Pokud v průběhu doby životnosti nehmotného aktiva aktivní trh vznikne, může podnik změnit model historických cen oceňování a začít nehmotné aktivum oceňovat v přeceněné hodnotě.

Přecenění nehmotných aktiv z aktuální účetní hodnoty na přeceněnou hodnotu může podnik uskutečnit dvěma způsoby:

- kumulované odpisy jsou přepočteny úměrně změně hrubé účetní hodnoty nehmotného aktiva tak, že se jeho účetní hodnota po přecenění rovná jeho přeceněné hodnotě,
- eliminuje kumulované odpisy proti hrubé účetní hodnotě nehmotného aktiva a čistá hodnota aktiva je přeceněna na přepočtenou částku nehmotného aktiva.

Při přecenění je účetní hodnota nehmotného aktiva zvýšena nebo snížena, to znamená, že zisk nebo ztráta z přecenění má dopad do vlastního kapitálu podniku. V některých případech je tento dopad přímý a v některých je prostřednictvím výsledku hospodaření.

Snížení nebo zvýšení hodnoty aktiv při jejich přeceňování se zachycuje následujícím způsobem:

- zvýšení hodnoty nehmotného aktiva při jeho přecenění je zachyceno souvztažně s vlastním kapitálem (ve prospěch fondu z přecenění),

- zvýšení hodnoty nehmotného aktiva při jeho přecenění, které bylo dříve přeceněno v souvislosti se snížením jeho hodnoty, je zachyceno výsledkově v rozsahu, ve kterém se ruší dřívější přecenění na snížení hodnoty (zachyceno výsledkově),
- snížení hodnoty nehmotného aktiva při jeho přecenění je zachyceno výsledkově jako náklad,
- snížení hodnoty nehmotného aktiva při jeho přecenění, které bylo dříve přeceněno v souvislosti se zvýšením jeho reálné hodnoty, je snížení hodnoty aktiva v míře, ve které bylo zvýšení zachyceno ve prospěch fondu přecenění (zachyceno na vrub fondu z přecenění a zbylá částka je zachycena výsledkově – na vrub nákladů),

Částka nakumulovaná v položce „Fond z přecenění“ z postupného přeceňování účetní hodnoty nehmotného aktiva, je převáděna do nerozdělených zisků. Při vyřazení aktiva z užívání je zůstatek položky „Fond z přecenění“ převeden do nerozdělených zisků okamžitě.

K postupnému převádění zůstatků může dojít v průběhu užívání nehmotného aktiva podnikem, a to ve výši rozdílu mezi amortizací založenou na přeceněné účetní hodnotě aktiva a amortizací, která by byla vykázána při oceňování aktiva historickou pořizovací cenou. Tento převod je pouze změnou struktury vlastního kapitálu a nemá dopad na výsledek hospodaření.

Přeceněná částka nehmotného aktiva je považována za účetní základnu aktiva pro výpočet odložené daně podle IAS 12 – Daně ze zisku.

### **2.2.3 Doba použitelnosti**

Na základě určení doby použitelnosti rozlišuje standard dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv:

- nehmotná aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti (jsou odpisována – podobně jako odpisy u IAS 16), „IFRS výslovně stanoví, že nehmotný majetek nemůže mít neomezenou životnost (IAS 38.91). Tuto vlastnost mohou mít pouze pozemky.“<sup>20</sup>
- nehmotná aktiva, u kterých dobu použitelnosti určit nejde (nejsou odpisována, je nutno je pravidelně zkoumat, zda nepřešla do první skupiny)

---

<sup>20</sup> MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha: LEGES 2009. s. 231

Účetní jednotka vychází při stanovení doby použitelnosti z následujících skutečností:

- očekávané využití aktiva v podniku a zda-li může být aktivum efektivně řízeno i při změně vedení podniku,
- typický životní cyklus aktiva a veřejné informace týkající se odhadů doby životnosti podobných aktiv využívaných obdobným způsobem,
- technické, technologické, komerční a morální opotřebení,
- stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a poptávka trhu,
- očekávané chování konkurence,
- úroveň výdajů nezbytných pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických užitků z aktiva a schopnost podniku a jeho záměr této úrovně dosáhnout (údržba),
- období kontroly nad aktivem, právní a obdobná omezení využití aktiva, doba použitelnosti nesmí překročit dobu existence smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší,
- závislost doba použitelnosti aktiva na použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky

Ekonomické faktory určují období, po které budoucí ekonomické užitky poplynou podniku. Právní faktory určují období, po které podnik kontroluje přístup k těmto užitkům. Výsledná doba použitelnosti nehmotného aktiva je vždy tou dobou, která je při zvážení ekonomických a právních faktorů kratší.

Pokud nehmotné aktivum vzniká důsledkem existence určité smluvní nebo zákonné úpravy, tj. vyplývá z uzavřené smlouvy nebo z určitého zákona, musí být jeho doba životnosti stanovena maximálně na úrovni horní hranice období, které je příslušnou smluvní nebo zákonnou úpravou dáno. Může být i kratší vzhledem ke schopnosti podniku nehmotné aktivum využít, nikoliv však delší. V případě, že tato práva mohou být po vypršení období, na které byla sjednána, znovu prodloužena, musí doba použitelnosti zohlednit i tento fakt. Jsou-li náklady na obnovení práv významné vzhledem k očekávaným budoucím ekonomickým užitkům, musí být podle IAS 38 obnovení považováno za nabytí nového nehmotného aktiva.

Faktory, jež svědčí o tom, že podnik prodlouží smluvní nebo zákonná práva bez významných finančních nákladů:

- existuje důkaz založený na zkušenosti, že smluvní nebo zákonná práva budou prodloužena, pokud je navíc prodloužení podmíněno souhlasem třetí strany, musí podnik doložit, že příslušná třetí strana svůj souhlas poskytne,
- existují důkazy, že podmínky nutné k prodloužení práv budou splněny,
- náklady na obnovení práv jsou nevýznamné vzhledem k celkovému ekonomickému prospěchu, který tato práva přináší.

### ***2.2.3.1 Nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti***

#### **Doba amortizace a metody amortizace**

Při odpisování nehmotných aktiv s určitou dobou použitelnosti bude odpisovaná částka systematicky rozdělena na celé období použitelnosti aktiva a promítnuta do nákladů. Účetní jednotka začíná odpisovat v okamžiku, kdy je aktivum ve stavu a v místě, ve kterém je schopno fungovat podle záměru managementu a ukončuje odpisování k dřívějšímu z dat:

- klasifikace nehmotného aktiva jako aktivum držené k prodeji v souladu s IFRS 5
- vyřazením nehmotného aktiva,

Způsob amortizace, který účetní jednotka pro jednotlivá nehmotná aktiva zvolí, musí odrážet očekávanou spotřebu ekonomických užitků plynoucích z využívání nehmotného aktiva. Používají se různé metody odpisů, např. lineární degresivní nebo výkonové odpisy. Nejčastější používanou metodou jsou lineární odpisy, tyto jsou používány i v případech, kdy je obtížné spolehlivě určit způsob spotřeby ekonomických užitků za daného nehmotného aktiva.

Odpisové metody by se měly přezkoumávat každé účetní období. Pokud se změní způsob spotřeby ekonomických užitků, je nutno tuto změnu posuzovat jako změnu v účetním odhadu a postupuje se v souladu s IAS 8 – Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a oprava chyb.



## **Zbytková hodnota**

V případě nehmotných aktiv musí být na rozdíl od budov a zařízení ve většině případů při určování odpisovatelné částky uvažována zbytková hodnota vždy nulová. Zbytková hodnota nehmotných aktiv může být vyčíslena v případech kdy:

- existuje pevný závazek třetí strany koupit aktivum na konci doby jeho životnosti
- existuje aktivní trh pro dané aktivum, na základě porovnání s trhem lze zůstatkovou cenu určit a je pravděpodobné, že tento trh bude existovat i na konci doby použitelnosti.

Podle IAS 38 musí být doba amortizace, metoda amortizace a odhadnutá zbytková hodnota nehmotného aktiva s určitelnou dobou použitelnosti přezkoumána alespoň na konci každého účetního období. Pokud je nutno provést změny, tak se tato změna posuzuje jako změna v účetním odhadu a postupuje se v souladu s IAS 8.<sup>21</sup>

## **Technické zhodnocení**

Podle IAS 38 jsou jednotky odrazovány od technického zhodnocování nehmotných aktiv. Doporučuje náklady související se zachováním funkčnosti nehmotných aktiv vykazovat jako náklady období.

„Je teoreticky možné rozdělit nehmotný majetek do komponentů, což by umožnilo jeho technické zhodnocení. IAS 38 však firmy od takového postupu výslovně odrazuje, proto přesvědčit autora, aby s tím souhlasil, vyžaduje velmi pečlivě zpracované zdůvodnění.“<sup>22</sup>

### ***2.2.3.2 Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti***

Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodpisují. Účetní jednotka však musí tato aktiva pravidelně testovat na případné snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv porovnáním jeho zpětně získatelné částky s účetní hodnotou. Účetní hodnota nehmotného aktiva se musí testovat minimálně jednou ročně a vždy když existuje náznak, že hodnota nehmotného aktiva může být snížena.

---

<sup>21</sup> MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha: LEGES 2009. s. 232-233

<sup>22</sup> KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX 2009. s. 309

Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti musejí být rovněž pravidelně kontrolována, zda dosud existují skutečnosti, pro které bylo aktivum posuzováno jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti.

#### **2.2.4 Likvidace a vyřazení nehmotných aktiv**

Podnik musí ukončit vykazování nehmotných aktiv:

- z důvodu prodeje – aktivum je vyřazeno, výsledek z prodeje je ve výsledovce vykazován kompenzovaně – jako rozdíl prodejní ceny a zůstatkové hodnoty,
- přeřazení nehmotného aktiva do skupiny aktiv držených k prodeji, pokud přestane podnik předmětné aktivum využívat a hodlá je prodat – IFRS 5,
- vyřazení z důvodu nepotřebnosti – zachycení zůstatkové ceny na vrub nákladů,

Výsledkem určitého způsobu vyřazení je výtěžek či prospěch. Z porovnání výtěžku z vyřazení nehmotného aktiva a jeho účetní hodnoty vzniká zisk nebo ztráta z vyřazení. Zisk nebo ztrátu z vyřazení nehmotného aktiva musí podnik vykázat jako položku ovlivňující výsledek hospodaření v okamžiku vyřazení.

Výjimkou je prodej a zpětný leasing nehmotného aktiva, který upravuje IAS 17.

#### **2.2.5 SIC 32 – Nehmotná aktiva náklady na webové stránky**

Webové stránky plní v současnosti významnou funkci především jako:

- Zdroj informací především pro externí uživatele
- Reklamní médium

V souvislosti s jejich tvorbou a využíváním vynakládají podniky vysoké částky. Podle SIC 12 jsou webové stránky považovány za interně vytvořené nehmotné aktivum, pokud splňují podmínky pro rozpoznání nehmotného aktiva.

Výdaje na webové stránky lze podle SIC 32 rozdělit následovně:

- Plánování – výdaje jsou zachyceny jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy,
- vývoj aplikace a infrastruktury – výdaje vynaložené v této fázi jsou zachyceny jako náklady na pořízení nehmotného aktiva,

- vývoj obsahu - výdaje vynaložené v souvislosti s obsahem webových stránek v rozsahu reklamy a propagace vlastních produktů a služeb jsou zachyceny jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy,
- provozování stránek – tato fáze začíná okamžikem, kdy jsou webové stránky dokončeny, výdaje jsou zachycovány jako náklady období, ve kterém jsou vynaloženy.

## 2.2.6 Zveřejnění

### Obecné požadavky na zveřejnění

Standard požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila odděleně pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením aktiv vytvořených vlastní činností následující informace:

- zda je určitá doba použitelnost či nikoliv, v případě určité doby použitelnosti:
  - a) dobu použitelnosti, nebo odpisová sazba,
  - b) odpisovou metodu,
  - c) hrubou účetní hodnotu, oprávky a snížení hodnoty aktiv,
  - d) vazbu na položky výsledovky, kde jsou odpisy vykázány,
- Přehled účetní hodnoty nehmotných aktiv na počátku a na konci vykazovaného období, v členění na aktiva pořízená vlastní činností, nakoupená samostatně a pořízená prostřednictvím podnikových kombinací, analýza příčin změn hodnoty v průběhu účetního období
- Popis, účetní hodnotu a zbývající dobu použitelnosti jednotlivých nehmotných aktiv, která jsou pro účetní jednotku významná
- Pro fázi výzkumu a vývoje – částku výzkumu a vývoje účtovanou do nákladů
- U nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace a oceněných při výchozím uznání reálnou hodnotou účetní jednotka zveřejní:
  - a) reálnou hodnotu,
  - b) účetní hodnotu
  - c) způsob ocenění po výchozím uznání
- U nehmotných aktiv přeceněných reálnou hodnotou účetní jednotka zveřejní:
  - a) skupinu nehmotných aktiv, která je přeceněna na reálnou hodnotu,
  - b) výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv a omezení bránící v rozdělení fondu z přecenění akcionářům,
  - c) metody použité pro určení reálné hodnoty aktiv

- Ostatní informace
  - a) popis plně odepsaných, ale stále využívaných aktiv,
  - b) popis významných nehmotných aktiv, která jsou kontrolována podnikem, ale nebyla uznána, protože byla pořízena před datem účinnosti revidovaného standardu IAS 38.

### 3. Analýza vykazování nehmotného majetku podle ČSÚ a IFRS

„Na rozdíl od IFRS, které je založeno na zásadách, je většina národních účetních systémů zemi kontinentální Evropy (včetně českého) založena na pravidlech. Zatímco IFRS upravuje výstup, česká národní úprava stanoví postup. Proto největší změnou při přechodu na IFRS není změna účtové osnovy, nýbrž změna přístupu k celému systému.“<sup>23</sup>

Dlouhodobému nehmotnému majetku není v rámci české právní úpravy věnován samostatný standard, dlouhodobý nehmotný majetek je upraven společně s dlouhodobým hmotným majetkem ČÚS č. 013. Podle mého názoru není česká úprava nehmotných aktiv dostatečná a může vést k tomu, že při snaze vykázat příznivější hospodářský výsledek mohou společnosti vykazovat jako nehmotná aktiva i částky, které by měly být zaúčtovány jako náklad v době, kdy byly vynaloženy.

#### 3.1 Vymezení nehmotných aktiv

IFRS a ČÚS se výrazně odlišuje v oblasti vymezení dlouhodobých nehmotných aktiv. V ČÚS se zřizovací výdaje aktivují do majetku a odpisují se po dobu maximálně 5 let s výjimkou zřizovacích výdajů finančních institucí, včetně zůstatků z předchozích období, které musí být od roku 2009 účtovány přímo do nákladů. Dále se podle ČÚS nerozlišuje fáze výzkumu a vývoje. Výsledky vývoje a výzkumu jsou aktivovány, pokud jsou určeny k opakovanému prodeji nebo byly nabyty od jiných osob.

Podle IFRS se zřizovací výdaje za majetek nepovažují a v účetnictví se zachycují jako náklad účetního období.

Fáze výzkumu a vývoje se podle IFRS rozlišují. Náklady spojené s výzkumem jsou v účetnictví zachyceny jako náklad období. Náklady na vývoj jsou do doby, než splní kritéria pro uznání stanovená v IAS 38 taky nákladem období. Tyto náklady nelze aktivovat zpětně.

---

<sup>23</sup> Mládek, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha: LEGES 2009. s. 12

### **Příklad 1**

Společnost se zabývá vývojem nových technologií a má v plánu vyvinout GPS navigaci pro PDA. V průběhu účetního období vynaložila v souvislosti s tímto vývojem následující náklady:

- 1.) Provede se průzkum trhu na zjištění poptávky po tomto přístroji s náklady 6.000,- Kč. Poptávka splňuje kritéria, která si firma stanovila a firma zahájí přípravné práce
- 2.) Společnost si určila 3 přípravné projekty s celkovou cenou 5 000,- Kč, po prostudování těchto projektů určilo vedení, že bude pokračovat dále pouze s jedním projektem.
- 3.) Výrobní postup splnil kritéria pro uznání výrobku jako nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.
- 4.) Byla vyvinuta první verze výrobku. Náklady vynaložené na tuto fázi byly 72 000,- Kč.
- 5.) Následovalo testování navigačního systému s náklady 45 000,- Kč.
- 6.) Navigační systém byl dokončen a jeho doba použitelnosti se odhaduje na 8 let.
- 7.) Firma zaplatila marketingové firmě 38 000,- Kč za vytištění reklamních letáků a reklamu prostřednictvím inzerátů v odborných časopisech. A dalších 13 500,- Kč vynaložila na zaškolení zaměstnanců.

### **Vykázání dle ČSÚ:**

Veškerá vynaložené náklady v částce 179 000,- Kč budou aktivovány jako nehmotné aktivum.

### **Vykázání dle IFRS:**

Společnost musí rozdělit fáze výzkumu a vývoje a posoudit kritéria pro možnost uznat náklady jako nehmotné aktivum.

Do fáze výzkumu budou zahrnuty náklady na průzkum trhu a náklady na přípravné projekty. *Celkové náklady v této fázi činí:  $6\,000 + 5\,000 = 11\,000$ , - Kč* Tato částka bude zaúčtována do nákladů.

Do fáze vývoje budou zahrnuty náklady vynaložené na první verzi systému a náklady na testování. *Celkové náklady v této fázi činí:  $72\,000 + 45\,000 = 117\,000$ , - Kč.* Tyto náklady na fázi vývoje a budou aktivovány do rozvahy jako nehmotné aktivum.

Náklady na zaškolení pracovníků a marketingové náklady nelze do rozvahy aktivovat, protože nesplňují kritéria uvedená v IAS 38. *Celkové náklady této fáze činí: 38 000 + 135 000 = 173 000,- Kč.* Tato částka bude zaúčtována do nákladů.

Rozdíl ve vymezení nehmotných aktiv se projeví v rozvaze, kdy při zveřejnění podle ČSÚ bude hodnota nehmotných aktiv 179 500,- Kč a při zveřejnění podle IFRS bude hodnota nehmotných aktiv 117 000,- Kč

Podle mého názoru by v tomto případě nebyla aktivováním všech nákladů poctivě zobrazena hodnota nehmotného aktiva. České účetní předpisy by měly přijmout úpravu, podle které by se do rozvahy aktivovaly náklady až od určitého stupně vývoje nehmotného aktiva.

### 3.2 Oceňování

V ČSÚ jsou nehmotná aktiva oceňována pořizovacími náklady, nebo vlastními náklady, pokud bylo aktivum pořízeno vlastní činností, a reprodukční pořizovací cenou v případě vkladu či darování.

Přístup českých předpisů k oblasti nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností je odlišný. Tato aktiva jsou aktivována v průběhu jejich vytváření, bez ohledu na vyhlídku jejich úspěšného dokončení.

Podle IFRS jsou za pořizovací náklady považovány:

- zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, nebo
- reálná hodnota úplaty poskytnuté za účelem nabytí aktiva nebo jeho vytvoření

Dlouhodobá nehmotná aktiva pořízená vlastní činností jsou podle IAS 38 oceňována na úrovni přímých nákladů vynaložených v souvislosti s aktivem. Tento standard neumožňuje k tomuto aktivu přiřadit část nepřímých nákladů.

V případě nezvyklé doby splatnosti ČÚS nevyžadují kalkulaci úroku. Podle IFRS je v případě platby za nehmotné aktivum odložené na pozdější dobu, rozdíl mezi pořizovací cenou a současnou hodnotou závazku vykázán jako úrok. To znamená, že podle české úpravy bude nehmotné aktivum vykázáno ve vyšší výši než je jeho současná hodnota což je v rozporu s věrným obrazem účetnictví. Na jednoduchém názorném příkladu uvedu, jak by mohlo vypadat zaúčtování tohoto úroku a jak by vypadalo zaúčtování podle ČSÚ.

## Příklad 2

Společnost zakoupila licenci na mobilní volání za 6 000 000,-Kč. 4 000 000,-Kč uhradila při podpisu smlouvy a 2 000 000,-Kč zaplatí za 3 roky.

Dle požadavků IAS 38 musí společnost s ohledem na časovou hodnotu peněz vypočítat

současnou hodnotu nehmotného aktiva :  $PV = \frac{FV}{(1+i)^n}$  kdy:

- PV je současná hodnota
- FV budoucí zaplacená částka
- i je úroková sazba
- n je počet let

Při odhadnuté částce úrokové sazby 6,5 % bude cena nehmotného aktiva:

$$4\,000\,000 + 2\,000\,000 / (1 + 0,065)^3 = 5\,655\,698 \text{ Kč}$$

### Zaúčtování dle ČSÚ:

| Nehmotná aktiva |  | Peníze  |           |
|-----------------|--|---------|-----------|
| 6 000 000       |  |         | 4 000 000 |
|                 |  | Závazky |           |
|                 |  |         | 2 000 000 |

### Zaúčtování dle IFRS:

| Nehmotná aktiva  |  | Peníze  |                |
|------------------|--|---------|----------------|
| 5 655 698        |  |         | 4 000 000      |
|                  |  | Závazky |                |
|                  |  |         | 1 655 698      |
| Finanční náklady |  |         |                |
| 1. rok 107 620   |  |         | 107 620 1. rok |
| 2. rok 114 616   |  |         | 114 616 2. rok |
| 3. rok 122 066   |  |         | 122 066 3. rok |

Z příkladu je názorně vidět rozdíl ve vykázání aktiv, kdy je na účtu nehmotných aktiv dle ČSÚ hodnota o 344 302 Kč vyšší než při zařazení dle IFRS. Je to způsobeno rozdílným přístupem k zaúčtování pořizovací ceny. Zaúčtování podle IFRS určitě přesněji vypovídá o skutečné ceně aktiva.



## **Ocenění navazující na výchozí rozpoznání aktiva**

Dalším rozdílem je zahrnování některých vedlejších nákladů do pořizovací ceny majetku. Česká legislativa vymezuje položky, které jsou součástí vedlejších nákladů, ve spoustě případů jsou ovlivněny daňovou legislativou.

Podle IAS/IFRS není důvod nezahrnovat náklady, které zákon o daních z příjmů neuznává jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, do vstupní ceny majetku. Z tohoto důvodu vznikají při převodu na Mezinárodní účetní standardy značné rozdíly ve výši pořizovacích cen. Proto je nutné při převodu každou položku pečlivě sledovat.

## **Technické zhodnocení**

Hodnotu nehmotného aktiva uznaného podle ČSÚ lze v souladu se zákonem o daních navýšit o technické zhodnocení.

Standard IFRS uvádí, že pro naprostou většinu následných výdajů souvisejících s nehmotnými aktivy nejsou splněna obecná kritéria pro jejich vykázání jako aktiv. Tyto částky se proto účtují do nákladů a nenavýšují cenu nehmotných aktiv.

## **3.3 Doba a metoda odepisování**

U stanovení doby použitelnosti se lze v IAS 38 setkat s nehmotnými aktivy s omezenou dobou použitelnosti a nehmotnými aktivy, u kterých nelze dobu použitelnosti určit.

V ČSÚ je pro dlouhodobý nehmotný majetek vždy doba použitelnosti určitá. Tento rozdíl má dopad na odpisy, protože podle IAS 38 se aktiva s neurčitou dobou použitelnosti odepisovat nedají a jsou pouze testována na snížení hodnoty v souladu s IAS 36. Stejné postupy odepisování nehmotných aktiv tak lze uplatnit pouze u aktiv s určitou dobou použitelnosti.

Dále není v ČÚS zavedena odhadovaná zbytková hodnota a odpisy jsou vypočítány tak, aby bylo nehmotné aktivum odepsáno na nulovou hodnotu. Podle IFRS mohou nastat situace, kdy zůstatková hodnota odpisovaného aktiva nemusí být nulová.

V IFRS mají také požadavky na každoroční přehodnocování zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty.

Zbytková hodnota majetku je podle mého určitě jeden z rozdílů, který vede k špatnému vykázání aktiva v české úpravě, když např. existuje smlouva se třetí stranou o odkupu nehmotného aktiva na konci jeho životnosti nebo pokud existuje aktivní trh a zbytková hodnota může být určena ve vztahu k tomuto trhu. Další chybou určitě je stejný odpisový plán sloužící účetní jednotce pro celou skupinu majetku. Jednotlivé položky si určitě zaslouží individuální posouzení. Na příkladě uvedu co může rozhodování o době odpisů také ovlivnit.

### **Příklad 3**

Výrobní společnost zakoupila obchodní značku malého motocyklu. Tato obchodní značka má právní životnost 10 let, která může být za poplatek dále prodloužena a toto prodloužení není nijak zpochybňováno. Analýza prodeje však ukazuje, že bez nového modelu bude obchodní značka vytvářet příjmy pouze 4 roky. Firma nový model neplánuje a po 4 letech chce výrobu tohoto motocyklu ukončit.

Firma bude o značce účtovat jako o nehmotném aktivu s konečnou životností. Životnost této obchodní značky není právně omezená, ale ekonomické faktory určují, že bude amortizována pouze po dobu své ekonomické životnosti - 4 roky.

Pokud by firma měla zpracován plán nového modelu, o značce by účtovala jako o nehmotném aktivu s neurčitou dobou životnosti a aktivum by neodpisovala.

### **Příklad 4**

Společnost nakoupila patent, který mu umožňuje vyrábět specifický produkt během příštích 20-ti let. Pořizovací náklady činí 120 000. Společnost hodlá využít tento patent pouze v následujících 5-ti letech a pak jej prodat jinému podniku, který je ochoten za něj zaplatit 70 % aktuální pořizovací ceny.

Zbytková hodnota nehmotného aktiva k datu pořízení představuje současnou hodnotu budoucí platby s užitím diskontní úrokové míry 6 % p. a.:

Nominální hodnota zbytkové hodnoty =  $120\,000 \times 0,70 = 84\,000$

Současná hodnota zbytkové hodnoty =  $84\,000 / (1+0,06)^5 = 62\,770$

Odepsatelná částka = pořizovací cena – současná hodnota zbytkové hodnoty  
=  $120\,000 - 62\,770 = 57\,230$

Amortizace = odepsatelná částka / doba životnosti =  $57\,230 / 5 = 11\,446$

### 3.4 Snížení hodnoty aktiv

V ČSÚ je zakotvena zásada opatrnosti, ze které vyplývá, že položky nehmotných aktiv nemohou být nadhodnoceny. Účetní jednotky jsou tak povinny v případě, že dojde ke snížení hodnoty aktiv zachytit toto snížení. Pokud se předpokládá, že se jedná o dočasné snížení, je zachycena tvorba opravné položky na vrub nákladů období, kterou lze v případě pominutí důvodů pro její existenci zrušit. V případě trvalého snížení hodnoty aktiv provede účetní jednotka jednorázový odpis, toto snížení hodnoty aktiv nelze zrušit. V české úpravě však není žádný konkrétní návod, jak postupovat při vyčíslení snížení hodnoty. IAS 36 detailně popisuje, jak vyčíslit částku snížení hodnoty aktiv.

Dalším rozdílem je stanovení frekvence provádění testů na snížení hodnoty:

- dle české úpravy k rozvahovému dni
- dle IFRS je třeba posoudit, zda existují k rozvahovému dni náznaky, že došlo ke snížení hodnoty aktiva, test na snížení hodnoty se provádí pouze v případě, že tyto náznaky existují – výjimku tvoří aktiva, která se musí testovat pravidelně (goodwill a nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti)

#### Příklad 5

Podnik aplikuje model přecenění na nehmotné aktivum, jehož pořizovací cena činí 100 a oprávkou 20 k datu přecenění. Přeceněná částka zjištěná odkazem na aktivní trh činí k rozvahovému dni 90. Podnik zachytí přecenění účetní hodnoty poměrnou úpravou hrubé účetní hodnoty i kumulované amortizace.

Změna účetní hodnoty nehmotného aktiva se zjistí poměrem rozdílu mezi přeceněnou hodnotou a účetní hodnotou k účetní hodnotě:

$$\text{Procentuální změna účetní hodnoty} = (90-80) / 80 = 0,125 = 12,5 \%$$

Tímto vypočteným procentem dojde k poměrné úpravě hrubé účetní hodnoty a kumulované amortizace:

$$\text{Hrubá účetní hodnota} = 100 \times 1,125 = 112,5$$

$$\text{Kumulovaná amortizace} = 20 \times 1,125 = 22,5$$

$$\text{Čistá účetní hodnota} = 80 \times 1,125 = 90$$

Podnik toto přecenění zachytí následujícím způsobem:

- 1) Poměrně zvýší hrubou účetní hodnotu a oprávky nehmotného aktiva s dopadem do fondu z přecenění

| Nehmotná aktiva |      | Oprávky k nehmotnému aktivu |        |
|-----------------|------|-----------------------------|--------|
| PZ              | 100  |                             | PZ 20  |
| 1)              | 12,5 |                             | 1) 2,5 |
|                 |      | Fond z přecenění            |        |
|                 |      |                             | 1) 10  |

### Příklad 6

Podnik aplikuje model přecenění na nehmotné aktivum, jehož pořizovací cena činí 100 a oprávky 20 k datu přecenění. Přeceněná částka zjištěná odkazem na aktivní trh činí k datu rozvahy 90.

Podnik zachytí přecenění účetní hodnoty eliminací kumulované amortizace a úpravou čisté hodnoty následujícím způsobem:

| Nehmotná aktiva |     | Oprávky k nehmotnému aktivu |                  |
|-----------------|-----|-----------------------------|------------------|
| PZ              | 100 | 1) 20                       | PZ 20            |
| 2)              | 10  |                             | Fond z přecenění |
|                 |     |                             | 2) 10            |

- 1) Eliminace opravek proti hrubé účetní hodnotě
- 2) Zvýšení účetní hodnoty proti fondu z přecenění

### **3.5 Náklady na vývoj internetových stránek**

Podle ČÚP neexistují pravidla pro tuto problematiku. Uplatňuje se obecné pravidlo pro účtování výdajů spojených s pořízením nehmotného majetku vlastní činností do nákladů.

Podle IFRS jsou výdaje uskutečněné během plánovací fáze účtovány do nákladů. Výdaje za činnosti během fáze vývoje internetové aplikace musí být aktivovány. Výdaje vzniklé během fáze vývoje obsahu a výdaje v souvislosti s provozem aplikace jsou účtovány do nákladů v okamžiku vzniku.

## **4 Srovnání dopadů na hodnotu nehmotného majetku při přechodu na IFRS**

Hlavní otázkou účtování o nehmotných aktivech podle IFRS je stanovit, zda má být příslušný údaj okamžitě odepsán nebo aktivován v rozvaze jako určitý druh aktiva. Druhotnou otázkou v případě odpisu je způsob odpisu.

Dále je nutno při přechodu na IFRS testovat metody odpisů a odpisové sazby. V případě, že účetní jednotky zjistí, že metody opisování a neodpisové sazby nejsou podle IFRS akceptovatelné upraví oprávky v počáteční rozvaze podle IFRS.

Na příkladu společnosti, která patří mezi přední evropské výrobce válcovaných výrobků z oceli shrnu dopady na hodnotu nehmotných aktiv (v dané společnosti tvoří vykázaná nehmotná aktiva pouze software) při přechodu na vykázání podle IFRS.

Při hodnocení jsem vycházela s podkladů tvořeny (např. kupní smlouvy, faktury vnitřní účetní doklady), které specifikovaly, z čeho jsou jednotlivé položky nehmotných aktiv tvořeny a také z účetních směrnic, podle kterých účetní jednotka uznává nehmotná aktiva a sestavuje odpisový plán. Tyto podklady byly dostatečné k analýze, zda položky vykazované společností jako nehmotné aktiva splňují zároveň i kritéria IAS 38.

U jednotlivých položek jsem tak analyzovala:

- zda je splněno kritérium vykázání jako nehmotné aktivum dle IFRS,
- zda je správně vykázána pořizovací cena,
- zda je správně určena doba použití a tím i odpisová sazba

Pro snadnější orientaci jsem jednotlivé položky nehmotných aktiv zpracovala do tabulky a to zvlášť pro aktiva vykazována podle ČSÚ a zvlášť pro aktiva vykazována podle IAS 38.

## Příklad 7

Tabulka 1 – sestava nehmotného majetku společnosti vykazaného podle české právní úpravy

| Název  | datum<br>pořízení | konec<br>odpisů | PC            | účetní oprávky | ZC         | měsíční<br>odpis | odpis.<br>sazba |
|--|-------------------|-----------------|---------------|----------------|------------|------------------|-----------------|
| 1.Software-teplotní model                    | 2006 11           | 2009<br>10      | 61 782,73     | 61 782,73      | 0,00       | 1716,19          | 33,33           |
| 2.PARADOX 3.5                                | 1992 12           | 1992<br>12      | 684,53        | 684,53         | 0,00       | 684,53           | 100             |
| 3.LAB WINDOWS                                | 1992 12           | 1992<br>12      | 2 264,98      | 2 264,98       | 0,00       | 2264,98          | 100             |
| 4.AUTOCAD REL.10                             | 1992 12           | 1992<br>12      | 860,89        | 860,89         | 0,00       | 860,89           | 100             |
| 5.PARADOX MULTIPACK                          | 1992 12           | 1992<br>12      | 684,53        | 684,53         | 0,00       | 684,53           | 100             |
| 6.Systém řízení hutní výroby                 | 1996 12           | 1999<br>11      | 1 272 500,45  | 1 272 500,45   | 0,00       | 35347,23         | 33,33           |
| 7.Produkta ORACLE -<br>licence               | 2006 11           | 2008<br>10      | 2 895 829,38  | 2 895 829,38   | 0,00       | 120659,56        | 50              |
| 8. SW NEWSPED                                | 2009 02           | 2013<br>01      | 331 830,00    | 76 044,38      | 255785,63  | 6913,13          | 25              |
| 9. IS ENERGIS                                | 2007 04           | 2011<br>03      | 1 990 000,00  | 1 368 125,00   | 621875,00  | 41458,33         | 25              |
| 10. Implementace proc. IT.                   | 2008 04           | 2012<br>03      | 16 229 935,00 | 7 100 596,56   | 9129338,44 | 338123,65        | 25              |
| 11. SW-Oracle-III.etapa                      | 2008 04           | 2012<br>03      | 3 327 931,84  | 1 455 970,18   | 1871961,66 | 69331,91         | 25              |
| 12. ORACLE-licence                           | 2006 11           | 2008<br>10      | 1 528 155,22  | 1 528 155,22   | 0,00       | 63673,13         | 50              |
| 13. Konsol.a rozvoj IT                       | 2006 11           | 2009<br>10      | 19 592 089,51 | 19 592 089,51  | 0,00       | 544224,71        | 33,33           |
| 14. SoftwareLITIOS                           | 2006 11           | 2010<br>10      | 1 620 000,00  | 1 282 500,00   | 337500,00  | 33750,00         | 25              |
| 15. Software ValcOpt                         | 2006 11           | 2010<br>10      | 225 000,00    | 178 125,00     | 46875,00   | 4687,50          | 25              |
| 16. SW OptiPal                               | 2006 12           | 2010<br>11      | 650 000,00    | 501 041,67     | 148958,33  | 13541,67         | 25              |
| 17. SW-ŘS úpraven 3,5<br>kvarto              | 2006 12           | 2010<br>11      | 750 000,00    | 578 125,00     | 171875,00  | 15625,00         | 25              |
| 18. Implementace proc.LIT.                   | 2009 02           | 2013<br>01      | 1 500 000,00  | 343 750,00     | 1156250,00 | 31250,00         | 25              |
| Celkem                                       |                   |                 | 51 979 549,06 | 38 239 130,00  |            |                  |                 |
| Hodnota aktiv k 31.12.2009 snižená o oprávky |                   |                 | 13740419,06   |                |            |                  |                 |

Na základě provedené analýzy jednotlivých položek této tabulky, jsem zjistila, že vykázaná aktiva je třeba v souladu s IAS upravit tak aby splnila kritéria standardu IAS 38.

Úpravy jednotlivých položek tabulky:

- položka č. 1 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 2 – vykázané aktivum nesplňuje kritéria (je to součást měřicího přístroje, který byl zaúčtován rovnou do nákladů) a v roce pořízení mělo být zaúčtováno jako náklad období,
- položka č. 3 – vykázané aktivum nesplňuje kritéria (jedná se o upgrade programu, který nebyl vykázán jako nehmotné aktivum) v roce pořízení mělo být zaúčtováno jako náklad období,
- položka č. 4 – vykázané aktivum nesplňuje kritéria (jedná se o upgrade programu, který nebyl vykázán jako nehmotné aktivum) v roce pořízení mělo být zaúčtováno jako náklad období,
- položka č. 5 – vykázané aktivum nesplňuje kritéria (jde pouze o rozšíření položky č. 2, která také kritéria pro zařazení mezi nehmotná aktiva nesplňuje) v roce pořízení mělo být zaúčtováno jako náklad období,
- položka č. 6 – u aktiva byly aktivovány náklady na zaškolení vlastních zaměstnanců v celkové výši 225 320,- Kč, které snižují jeho pořizovací cenu a hodnotu odpisů, tyto náklady měly být zaúčtovány jako náklad období,
- položka č. 7 – u aktiva byla upravena doba použití v souladu s uzavřenou licenční smlouvou a to z 2 na 6 let, tím došlo k prodloužení odpisové doby a změně odpisové sazby,
- položka č. 8 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 9 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 10 – u aktiva byly aktivovány náklady na zaškolení vlastních zaměstnanců a kancelářský materiál použitý v souvislosti s tímto zaškolením (tisk brožur a názorných příkladů) ve výši 372 400,- Kč, které snižují jeho pořizovací cenu a hodnotu odpisů, tyto náklady měly být zaúčtovány jako náklad období,
- položka č. 11 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,



- položka č. 12 – u aktiva byla upravena doba použití v souladu s uzavřenou licenční smlouvou a to z 2 na 6 let, tím došlo k prodloužení odpisové doby a změně odpisové sazby,
- položka č. 13 – u aktiva byly aktivovány náklady na zaškolení vlastních zaměstnanců v celkové výši 364 000,- Kč, které snižují jeho pořizovací cenu a hodnotu odpisů, tyto náklady měly být zaúčtovány jako náklad období, dále došlo k úpravě doby použití v souladu s uzavřenou smlouvou a to z 2 na 5 let, tím došlo k prodloužení odpisové doby a změně odpisové sazby,
- položka č. 14 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 15 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 16 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 17 – vykázané aktivum splňuje všechna kritéria a jeho vykázání zůstává stejné,
- položka č. 18 – u aktiva byly aktivovány náklady na zaškolení vlastních zaměstnanců v celkové výši 272 600,- Kč a režijní náklady blíže nespecifikované ve výši 187 000,- Kč, které snižují jeho pořizovací cenu a hodnotu odpisů, tyto náklady měly být zaúčtovány jako náklad období,

Tyto úpravy mají vliv na hodnotu vykázaných nehmotných aktiv. Pořizovací cena těchto aktiv se snížila o 1 425 814,93 Kč a oprávky o 8 575 653,33 Kč. Hodnota aktiv snižená o oprávky v důsledku těchto úprav vzrostla o 10 001 468,26 Kč.

Tyto značné rozdíly ve vykazování jsou důkazem toho, že česká právní úprava v současnosti nehmotná aktiva nespecifikuje tak podrobně jako IFRS. Společnost by měla ve směrnici o účtování nehmotných aktiv blíže specifikovat, co lze jako nehmotné aktivum vykázat a co nikoliv. V případě tvorby odpisového plánu nebrat všechny položky jako software s pevnou odpisovou sazbou, ale více zohlednit každou položku, aby doba odpisů více odpovídala době použitelnosti. (viz. položky č. 7, 12 a 13 kdy došlo k navýšení doby odpisů více, než 2krát a to jsem vycházela pouze z uzavřených licenčních smluv, jelikož software je natolik specifický, že by bylo obtížné zjistit dobu použitelnosti u podobného softwaru na trhu).

Tabulka 2 – sestava nehmotného majetku společnosti upravena v souladu s IAS/IFRS se zvýrazněním upravených položek

| Název  | datum<br>pořízení | konec<br>odpisů | PC            | účetní oprávky | ZC         | měsíční<br>odpis | odpis.<br>sazba |
|--|-------------------|-----------------|---------------|----------------|------------|------------------|-----------------|
| 1.Software-teplotní model                    | 2006 11           | 2009<br>10      | 61 782,73     | 61 782,73      | 0,00       | 1716,19          | 33,33           |
| 2.PARADOX 3.5                                | 1992 12           | 1992<br>12      | 0,00          | 0,00           | 0,00       | 0,00             | 100             |
| 3.LAB WINDOWS                                | 1992 12           | 1992<br>12      | 0,00          | 0,00           | 0,00       | 0,00             | 100             |
| 4.AUTOCAD REL.10                             | 1992 12           | 1992<br>12      | 0,00          | 0,00           | 0,00       | 0,00             | 100             |
| 5.PARADOX MULTIPACK                          | 1992 12           | 1992<br>12      | 0,00          | 0,00           | 0,00       | 0,00             | 100             |
| 6.Systém řízení hutní výroby                 | 1996 12           | 1999<br>11      | 1 047 180,45  | 1 047 180,45   | 0,00       | 29088,35         | 33,33           |
| 7.Produkta ORACLE -<br>licence               | 2006 11           | 2012<br>10      | 2 895 829,38  | 1 528 354,40   | 1367474,99 | 40219,85         | 20              |
| 8. SW NEWSPED                                | 2009 02           | 2013<br>01      | 331 830,00    | 76 044,38      | 255785,63  | 6913,13          | 25              |
| 9. IS ENERGIS                                | 2007 04           | 2011<br>03      | 1 990 000,00  | 1 368 125,00   | 621875,00  | 41458,33         | 25              |
| 10. Implementace proc. IT.                   | 2008 04           | 2012<br>03      | 15 857 535,00 | 6 937 671,56   | 8919863,44 | 330365,31        | 25              |
| 11. SW-Oracle-III.etapa                      | 2008 04           | 2012<br>03      | 3 327 931,84  | 1 455 970,18   | 1871961,66 | 69331,91         | 25              |
| 12. ORACLE-licence                           | 2006 11           | 2011<br>10      | 1 528 155,22  | 806 526,37     | 721628,85  | 21224,38         | 20              |
| 13. Konsol.a rozvoj IT                       | 2006 11           | 2011<br>10      | 19 228 089,51 | 12 177 790,02  | 7050299,49 | 320468,16        | 20              |
| 14. SoftwareLITIOS                           | 2006 11           | 2010<br>10      | 1 620 000,00  | 1 282 500,00   | 337500,00  | 33750,00         | 25              |
| 15. Software ValcOpt                         | 2006 11           | 2010<br>10      | 225 000,00    | 178 125,00     | 46875,00   | 4687,50          | 25              |
| 16. SW OptiPal                               | 2006 12           | 2010<br>11      | 650 000,00    | 501 041,67     | 148958,33  | 13541,67         | 25              |
| 17. SW-ŘS úpraven 3,5<br>kvarto              | 2006 12           | 2010<br>11      | 750 000,00    | 578 125,00     | 171875,00  | 15625,00         | 25              |
| 18. Implementace proc.LIT.                   | 2009 02           | 2013<br>01      | 1 040 400,00  | 238 425,00     | 801975,00  | 21675,00         | 25              |
| Celkem                                       |                   |                 | 50 553 734,13 | 28 237 661,75  |            |                  |                 |
| Hodnota aktiv k 31.12.2009 snižená o oprávky |                   |                 | 22316072,38   |                |            |                  |                 |

## 5 Závěr

V souladu s nařízením 1606/2002 Evropského parlamentu a rady pro používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví mají nejpozději od 1. 1. 2005 všechny kótované podniky v zemích EU povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Standardy IFRS se tak staly součástí účetnictví mnoha firem. Zavedení Mezinárodních účetních standardů významně ovlivňuje srovnatelnost a vypovídací schopnost finančních informací o podniku, a je důležitým základem pro vytváření efektivnějších evropských kapitálových trhů. Prostřednictvím těchto finančních informací je podnik schopen se prezentovat stejně srozumitelně jak doma, tak i v zahraničí. Jednotné a společné mezinárodní standardy umožňují srovnávat finanční informace a zefektivnit pohyb kapitálu mezi jednotlivými zeměmi.

Ovšem z hlediska zákona o dani z příjmů ani pro výše uvedené společnosti nelze použít pro zjištění základu pro výpočet daně z příjmů IFRS a musí postupovat jako jiné organizace podléhající povinnosti vedení (podvojného) účetnictví při zjištění základu pro výpočet daně z příjmů podle Českých účetních standardů (ČÚS).

IAS/IFRS je systém zcela jiného charakteru, než na který jsme zvyklí v našich podmínkách. V případě IAS/IFRS se nejedná o účetní systém, jenž by upravoval účetní postupy, ale jedná se o systém informační, tedy systém, který upravuje výstupy. Tento rozdíl je velmi zásadní, neboť České účetní standardy předepisují základní účetní strukturu jako účetní osnovu, výsledovku, rozvahu atd. IAS/IFRS však postupy neupravují, podle nich si každý podnik definuje vlastní účetní osnovu, vytvoří si vlastní výkazy. IAS/IFRS hlavně požadují, aby účetní závěrka poskytla uživatelům pravdivý, úplný a věrný obraz o finančním stavu podniku.

Česká účetní legislativa je založena na pravidlech, zatímco IFRS jsou založeny spíše na principech.

Cílem mé diplomové práce bylo charakterizovat a poskytnout základní informace o dlouhodobém nehmotném majetku jak z pohledu Českých účetních standardů, tak i z pohledu Mezinárodních účetních standardů.

Dále jsem se pokusila přiblížit hlavní podobnosti a rozdíly mezi Mezinárodními účetními standardy a ČÚS v oblasti dlouhodobého nehmotného (v práci je podrobněji popsán standard IAS 38 – Nehmotná aktiva). Na příkladu jsem ukázala, jaký bude mít přechod na IFRS dopad na hodnotu vykazovaného softwaru.

České pojetí aktiv je v řadě případů zcela odlišné, jako aktiva chápeme i takový majetek, který nesplňuje kritéria standardů. Jedním z důvodů těchto odlišností je i to, že česká daňová základna stále vychází z účetní legislativy. Následkem toho je v praxi mnoho odhadů vedení při zpracování účetních výkazů činěno s ohledem na potenciální daňové důsledky příslušného účetního postupu. To dle mého názoru může vést k přijetí účetního stanoviska založeného na daňových ohledech a nikoli na úvahách o tom jak má vypadat věrné a poctivé zobrazení transakce v její podstatě.

Vliv daní je znát především ve stanovení doby odpisů, kdy jsou často ve směrnících účetních jednotek účetní odpisy rovny odpisům daňovým. Takto je majetek zcela odepsán ještě před uplynutím doby použitelnosti a jeho nulová účetní hodnota se tak od tržní hodnoty liší.

Má-li účetní jednotka významný dlouhodobý majetek, potom by využívání daňových odpisů mohlo vést k významnému zkreslení skutečné výše odpisů v účetní závěrce společnosti. Rozdíl mezi zůstatkovou daňovou hodnotou dlouhodobého majetku a jeho účetní zůstatkovou hodnotou se následně promítne ve formě odložené daně.

Při převodu na Mezinárodní účetní standardy je vždy nutné do oblasti nehmotných aktiv zasahovat. Každou položku vedenou podle českých předpisů jako dlouhodobý nehmotný majetek je třeba otestovat na požadavky IAS 38 – Nehmotná aktiva.

I když byla provedena řada úprav, kterými by se česká účetní legislativa přiblížila Mezinárodním účetním standardům, stále existuje mezi těmito dvěma účetními systémy mnoho rozdílů. Domnívám se, že důvodem těchto přetrvávajících rozdílů je především to, že české předpisy upřednostňují daňové hledisko před účetním a to pak nevede k věrnému a poctivému obrazu účetnictví. Myslím si, že česká účetní legislativa má před sebou ještě dalekou cestu, než se přiblíží na úroveň Mezinárodním účetním standardům.

## Seznam použité literatury

### Knihy

1. BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 2. akt. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
3. FICBAUER, J.; FICBAUER, D. Mezinárodní účetní a daňové standardy. 1. vyd. Brno: KEY Publishing, 2007. 146 s. ISBN 978-80-87071-41-0
4. HOTOVÁ, R., a kol. Finanční účetnictví. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TUO 2003. 188 s. ISBN 80-248-0266-X
5. KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. R. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
6. KRUPOVÁ, Lenka. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
7. LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. 1. vyd. Praha: Bilance 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4.
8. MLÁDEK, Robert. Světové účetnictví IFRS, USGAAP. 3. vyd. Praha: Linole, 2005. ISBN 80-7201-519-2.
9. MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS. 1. vyd. Praha: Leges 2009. 351s. ISBN 978-80-87212-13-4
10. MÜLLEROVÁ, Libuše; VOMÁČKOVÁ, Hana; DVOŘÁKOVÁ, Dana. Účetní předpisy pro podnikatele. 3.akt. vyd. Praha: ASPI, 2009. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
11. PEŠTUKA, J. České účetní standardy. 1. vyd. Praha: Eurounion 2007. 295 s. ISBN 80-7317-057-4.

12. PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 9. vyd. Olomouc: Anag 2006. 247 s. ISBN 80-7263-334-1.

### **Zákony :**

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
3. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění.
4. ČÚS pro podnikatele – č. 013

### **Internetové stránky :**

[www.fasb.org](http://www.fasb.org)

[www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)

[www.tacoma.eu](http://www.tacoma.eu)

[www.gaap.cz](http://www.gaap.cz)

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

[www.patria.cz](http://www.patria.cz)

[www.accace.eu](http://www.accace.eu)

[www.lvc.cz](http://www.lvc.cz)

[www.finance.cz](http://www.finance.cz)

[www.epravo.cz](http://www.epravo.cz)

[www.deloitte.cz](http://www.deloitte.cz)

## Seznam zkratek

|         |  |
|---------|--|
| apod.   | a podobně  |
| č.      | číslo  |
| ČR      | Česká republika  |
| ČÚS     | České účetní standardy                                     |
| ES      | Evropská společenství                                      |
| EU      | Evropská unie  |
| IAS     | International Accounting Standards                         |
| IASB    | International Accounting Standards Board                   |
| IASC    | International Accounting Standards Committee               |
| IASCF   | International Accounting Standards Committee Foundation    |
| IFRIC   | International Financial Reporting Interpretation Committee |
| IFRS    | International Financial Reporting Standards                |
| IOSCO   | Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry             |
| Kč      | koruny české   |
| např.   | například  |
| Sb.     | sbírky   |
| SIC     | Standing Interpretations Committee                         |
| Tab.    | tabulka  |
| Tzv.    | tak zvané  |
| US GAAP | Generally Accepted Accounting Principles                   |